

Investimento finanziato con contributo regionale in conto capitale

a cura di Mauro Bellesia - Dirigente Comune di Vicenza - Pubblicista

Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto

Premessa

La rubrica "Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto" vuole essere, uno strumento operativo utile per l'applicazione della riforma della contabilità armonizzata di tutta la p.a. di cui al D.Lgs. n. 118/2011, attualmente in fase di sperimentazione.

Le fattispecie gestionali più comuni nella vita quotidiana degli enti locali e le relative modalità di contabilizzazione, saranno pertanto analizzate caso per caso e commentate con particolare riguardo alle differenze di registrazione tra l'attuale ordinamento giuridico e contabile di cui al Tuel, D.Lgs. n. 267/2000 e al D.P.R. n. 194/1996, e il nuovo sistema di cui al D.Lgs. n. 118/2011 e al D.P.C.M. del 28 dicembre 2011 (1).

Il caso

Il presente caso fa riferimento a un'opera pubblica (manutenzione straordinaria di una strada) realizzata da un comune e finanziata con uno specifico contributo regionale in conto capitale che sarà erogato a consuntivo sulla base di idonea rendicontazione delle spese sostenute.

Si ipotizza che la regione che eroga il contributo non applichi la nuova contabilità armonizzata (2).

Il **cronoprogramma** è il seguente:

a) anno n. 1:

- approvazione delibera regionale che assegna al comune un contributo di € 100 per la manutenzione straordinaria di una strada;
- il comune, preso atto dell'assegnazione del contributo, approva il progetto, effettua la gara di appalto e aggiudica i lavori per l'importo di € 100;
- effettuazione di parte dei lavori, presentazione e pagamento del primo stato di avanzamento lavori (SAL) di € 50;

b) anno n. 2:

- effettuazione della restante parte dei lavori, presentazione e pagamento dello stato finale dei lavori di € 50;
- presentazione alla regione del rendiconto delle spese sostenute di € 100;
- pagamento del contributo da parte della regione di € 100.

A) L'ordinamento giuridico-contabile attuale

Secondo l'ordinamento finanziario e contabile attuale, gli introiti derivanti da contributi in conto capitale, sono allocati nelle entrate in conto capitale, al Titolo IV – Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti, categoria 3 - Trasferimenti di capitale dalla regione (art. 165 del Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194).

L'accertamento delle entrate ex art. 179, comma 2, lett. d), del Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 avviene per le entrate da trasferimenti **sulla base degli "atti amministrativi specifici"**.

(1) I casi precedenti: "L'impegno di una spesa per un servizio reso alla pubblica amministrazione" in *Azienditalia* n. 11/2013; "L'accertamento di una entrata corrente di natura patrimoniale" in *Azienditalia* n. 12/2013; "Entrata da lotta all'evasione di difficile esazione e fondo crediti dubbia esigibilità" in *Azienditalia* n. 1/2014; "Contributo regionale vincolato" in *Azienditalia* n. 3/2014; "Sponsorizzazione per attività culturali – Fondo pluriennale vincolato" in *Azienditalia* n. 4/2014; "Investimento finanziato con alienazioni patrimoniali" in *Azienditalia* n. 5/2014.

(2) La fattispecie che si intende escludere nel presente caso della rubrica riguarda l'applicazione generalizzata e a regime della nuova contabilità armonizzata; in tale ipotesi sarà decisamente più semplice effettuare le rilevazioni contabili poiché vige il principio della coincidenza tra impegno di spesa dell'Amministrazione erogante e rispettivo accertamento dell'entrata da parte dell'Amministrazione beneficiaria.

Per quanto concerne la **nozione di "investimento"** si rinvia all'art. 3, comma 18, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 - Legge finanziaria 2004 (che ha introdotto una elencazione dettagliata delle fattispecie qualificabili come investimenti) e al D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194.

Per quanto riguarda l'iter di programmazione dei lavori pubblici si rinvia alla relazione previsionale e programmatica di cui all'art. 170 del Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, all'art. 128 del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 e al D.M. 11 novembre 2011.

Fra gli altri articoli del Tuel che interessano ai fini delle corrette rilevazioni contabili del caso in esame, si ricordano l'art. 180 sulla riscossione delle entrate, l'art. 181 sul versamento, l'art. 183 sull'impegno delle spese, l'art. 229 sul conto economico e l'art. 230 sul conto del patrimonio.

I **principi contabili dell'Osservatorio** per la finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 del Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (3), affrontano il tema della programmazione dei lavori pubblici nel principio n. 1, punti n. 42 e segg.

Per quanto riguarda l'iter di acquisizione delle entrate da contributi, il principio n. 2, punto n. 18, precisa, che "un'entrata da trasferimenti è accertabile sulla base di norma di legge o di atto amministrativo emanato dagli enti del settore pubblico, **sulla base di idonea documentazione probatoria** da parte degli enti medesimi".

Per quanto concerne invece il processo di erogazione della spesa il principio n. 2, punto n. 59 (Impegni impropri per spese in c/capitale o correlate ad entrate vincolate) precisa che "non sono soggette ad adozione di provvedimento autorizzativo della spesa entro il termine dell'esercizio, potendosi riportare tra i residui passivi dell'ente le spese atte a garantire il regime del vincolo di destinazione o di scopo delle entrate accertate in base alle norme dell'ordinamento contabile e finanziario".

Fra i principi che riguardano la contabilità economica, il principio n. 0, punto n. 87, dispone che "... I proventi tributari e i trasferimenti correnti si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria. Fanno eccezione **i trasferimenti a destinazione vincolata**, siano questi correnti o in conto capitale, che **vengono imputati in ragione del costo** o dell'onere di competenza economica alla copertura del quale sono destinati".

I trasferimenti in conto capitale trovano allocazione nel conto del patrimonio passivo alla voce B) "Conferimenti". Il principio n. 3, punto n. 133, dispone "... Trovano allocazione in tale voce, con la suddivisione nelle classi dei conferimenti da trasferimenti in c/capitale e dei conferimenti da concessioni di edificare, le somme accertate all'ente quali forme contributive di compartecipazione al finanziamento dell'acquisizione e/o realizzazione di beni patrimoniali". Il successivo punto 134 precisa "Trattasi, a tutti gli effetti, di contributi in conto capitale che l'ente riceve da enti pubblici o da privati. Proprio per tale caratteristica, essi devono partecipare al risultato economico nell'esercizio in cui i relativi costi sono economicamente sostenuti, in base al principio di correlazione, secondo la metodologia illustrata nella voce "Immobilizzazioni materiali" di questo documento".

Il principio n. 3, punto n. 154, con riguardo al prospetto di conciliazione, indica numerosi dettagli per la contabilizzazione dei trasferimenti in conto capitale: "I trasferimenti di capitale accertati al Titolo IV delle entrate confluiscono nel passivo del conto del patrimonio nella voci da BI e BIV.

Occorre comunque tenere conto delle seguenti possibili destinazioni del trasferimento accertato:

- a) al finanziamento indistinto degli investimenti (contributo in conto capitale) (es. fondo ordinario investimenti);
- b) al finanziamento di specifici investimenti (contributo in conto impianti);
- c) al finanziamento di spese correnti (es. contributo per permesso di costruire);
- d) al trasferimento a terzi;
- e) al rimborso.

Nell'ipotesi sub a) l'importo deve essere rilevato nella voce B IV del passivo patrimoniale "altri conferimenti".

Nell'ipotesi sub b) l'importo deve essere rilevato nella voce B I o B III, se relativo a contributi per permesso di costruire diminuito in relazione al valore dell'immobilizzazione iscritta nell'attivo utilizzando il metodo del costo netto (diminuzione del valore dell'attivo al momento dell'entrata in funzione della immobilizzazione per un importo pari al contributo ottenuto), oppure quello della sterilizzazione della quota di ammortamento (diminuzione del conferimento per un importo pari alla quota di ammortamento maturata annualmente sulla parte del costo finanziato con il contributo ottenuto, da rilevare nel conto economico alla voce A5, e in calce del prospetto di conciliazione, parte entrate, alla voce "quota annua di trasferimenti in conto capitale".

Nell'ipotesi sub c) l'importo deve essere rilevato nel conto economico voce A6.

Nelle ipotesi sub d) ed e) l'importo deve essere rilevato nella voce B II del conto del patrimonio o in alternativa nella voce C VII "altri debiti".

Il principio n. 3, punto n. 126, Conto del Patrimonio – Attivo – Conti d'ordine "Le Opere da realizzare. Vi rientrano gli impegni di spesa, relativi a investimenti, che ancora non hanno dato luogo alla fase di pagamento della spesa o all'iscrizione del debito nelle passività del conto del patrimonio".

Il successivo punto n. 157 - Prospetto di conciliazione - Analisi del modello - Spese in conto capitale: Titolo II, prevede: "L'ammontare della somma dei pagamenti in conto competenza e residui, è rettificato con i seguenti valori:

(3) Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali presso il Ministero dell'Interno, Principi contabili degli enti locali:
- Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali (frame work) - Principio contabile n. 0, date 18 ottobre 2006;
- Principio contabile n. 1, Programmazione nel sistema del bilancio, date 12 marzo 2008;
- Principio contabile n. 2, Gestione nel sistema del bilancio, date 18 novembre 2008;
- Principio contabile n. 3, Il rendiconto degli enti locali, date 18 novembre 2008;
- Principio contabile n. 4, Il bilancio consolidato dell'ente locale licenziato dall'Osservatorio, aprile 2009.

- si sottraggono i pagamenti effettuati nell'esercizio per valori già inseriti nell'attivo patrimoniale dell'esercizio precedente;
 - si aggiungono i valori di attività patrimoniali, già acquisite nel conto del patrimonio dell'esercizio ma non ancora pagate;
 - si sottraggono eventuali importi di trasferimenti in conto capitale che non si riferiscono a permutazioni patrimoniali e che, di conseguenza non contribuiscono a migliorare il valore del patrimonio dell'ente. Tali valori sono portati in aumento alla voce "trasferimenti" del Titolo I e costituiscono costi d'esercizio;
 - si sottrae il valore dell'Iva, quando questa non viene capitalizzata, ma recuperata in quanto l'investimento viene effettuato nell'ambito di un servizio rilevante ai fini Iva;
 - si sommano altre differenze derivanti da imprecisioni di imputazione finanziaria nel caso in cui valori patrimoniali siano stati finanziati tra gli impegni di parte corrente (es. acquisizione di beni strumentali finanziati erroneamente nel Titolo I della spesa). In questo caso analogo importo sarà detratto dagli impegni del Titolo I nella colonna (altre rettifiche).
- Gli impegni solo finanziari del titolo II, devono essere rilevati nei conti d'ordine se e in quanto riferiti a costi/debiti non di competenza dell'esercizio".

Rilevazioni in contabilità finanziaria (ordinamento attuale)

Nella redazione del bilancio di previsione occorre prevedere l'entrata di € 100 relativa al contributo regionale e la corrispondente spesa di investimento.

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

Entrate		Spese	
Contributo in conto capitale..... (Titolo IV - Titolo IV - Entrate derivanti da alienazioni..., categoria 3, ex DPR 194/96)	100	Spese per manutenzione straordinaria strade (Titolo II, spese in conto capitale, Funzione 8 - Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti:	100

Una volta esecutivo il bilancio di previsione, contenente le previsioni dell'entrata e della relativa spesa in esame, è possibile avviare i procedimenti di erogazione della spesa e di acquisizione dell'entrata.

Sulla base del cronoprogramma, le rilevazioni contabili sono le seguenti.

a) Anno n. 1:

- un apposito provvedimento del comune (deliberazione o determina) prende atto dell'assegnazione del contributo regionale, effettua l'**accertamento dell'entrata** di € 100 e il corrispondente **impegno della spesa** di € 100;
 - il comune approva il progetto, effettua la gara di appalto, aggiudica i lavori per l'importo di € 100;
 - effettuazione di parte dei lavori, presentazione e pagamento del primo stato di avanzamento lavori (SAL) di € 50;
- Pertanto, al termine del primo esercizio le rilevazioni nel conto del bilancio ex art. 228 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000, possono essere così rappresentate:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 1

Entrate		Spese	
Accertamento del contributo regionale ...	100	Impegno delle spese di manutenzione straordinaria strade	100
Residuo attivo finale	100	Pagamento	50
		Residuo passivo finale	50

b) Anno n. 2:

- effettuazione della restante parte dei lavori, presentazione e pagamento dello stato finale dei lavori di € 50;
 - presentazione alla regione della rendicontazione delle spese sostenute di € 100;
 - riscossione del contributo regionale di € 100.
- Pertanto, al termine del secondo esercizio le rilevazioni nel conto del bilancio ex art. 228 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000, possono essere così rappresentate:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 2

Entrate		Spese	
Residuo attivo iniziale	100	Residuo passivo iniziale	50
Riscossione	100	Pagamento	50

Rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale (ordinamento attuale)

Rendiconto dell'anno n. 1:

- il prospetto di conciliazione ex artt. 229, comma 9 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000, rileva l'accertamento di € 100 del contributo, l'impegno di spesa di € 100 dell'opera e il relativo pagamento di 50, nonché i pagamenti relativi al primo stato di avanzamento lavori (SAL) di € 50;

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE PARTE ENTRATA (ESTRATTO)

Accertamenti finanziari di competenza	Rettifiche contabilità finanziaria		Accertamenti rettificati (1e+2e-3e)	Rettifiche di natura economica			Al conto economico		Al conto del patrimonio		
	In +	In -		In +	In -	Tot.	Importo	Riferimenti	Attivo	Passivo	Rif.
1E	2E	3E	4E	5E	6E	7E	8E	9E	10E	11E	12E
100									100		BII2b
										100	BI

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE PARTE SPESA (ESTRATTO)

Impegni finanziari di competenza	Tot. pagamenti competenza e residui	Pagamenti riferiti a incrementi patrim. es. prec.	Incrementi patrim. Non ancora pagati	Trasferimenti non permutativi (costi di es.)	IVA	Altre	Al conto economico		Al conto del patrimonio		
							Importo	Rif.	Attivo	Passivo	Rif.
1S	2S	-3S	+4S	-5S	-6S	+7S	8S	9S	10S	11S	12S
100	50								50		All13
											E conti d'ordine 50

- di conseguenza, il conto economico non rileva nulla.
Il conto del patrimonio rileva:

CONTO DEL PATRIMONIO - Anno n. 1

Attivo				Passivo			
Crediti Vs. Regione BII2b	100	Conferimenti per trasferimenti BI	100				
Cassa / tesoreria	-50						
All13 Immobilizzazioni in corso.....	+50						
E conti d'ordine 50							

Rendiconto dell'anno n. 2:

- il prospetto di conciliazione ex artt. 229, comma 9 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000, rileva i pagamenti relativi al completamento dei lavori, presentazione e pagamento dello stato finale di € 50, nonché la riscossione del contributo regionale per € 100.

- il prospetto di conciliazione parte entrata non rileva nulla.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE PARTE SPESA (ESTRATTO)

Impegni finanziari di competenza	Tot. pagamenti competenza e residui	Pagamenti riferiti a incrementi patrim. es. prec.	Incrementi patrim. Non ancora pagati	Trasferimenti non permutativi (costi di es.)	IVA	Altre	Al conto economico		Al conto del patrimonio		
							Importo	Rif.	Attivo	Passivo	Rif.
1S	2S	-3S	+4S	-5S	-6S	+7S	8S	9S	10S	11S	12S
	50								50		All13

- di conseguenza, il conto economico non rileva nulla.

Il conto del patrimonio rileva:

CONTO DEL PATRIMONIO - Anno n. 2

Attivo	Passivo
Cassa / tesoreria (per pagamento opera)	-50
Cassa / tesoreria (per riscossione contributo) ..	+100
All13 Immobilizzazioni in corso	+50

Il conto del patrimonio deve rilevare, altresì:

- all'entrata in funzione dell'opera (che si presume nell'esercizio successivo) lo storno dalle immobilizzazioni in corso (All13) alla rispettiva voce patrimoniale (All1 beni demaniali) per €100;
- la quota di ammortamento nel conto economico della manutenzione straordinaria e il corrispondente fondo di ammortamento (se si utilizza il metodo di sterilizzazione degli ammortamenti con corrispondente quota di ricavo pluriennale; vedasi principio contabile n. 3, punto n. 154);
- in alternativa al punto precedente lo storno tra il valore del bene nello stato patrimoniale attivo e il valore del trasferimento in conto capitale; vedasi principio contabile n. 3, punto n. 154 (tali aspetti saranno approfonditi in un nuovo caso della presente rubrica).

B) La nuova contabilità armonizzata ex D.Lgs. n. 118/2011

Occorre distinguere due fattispecie: la rilevazione in entrata del contributo in conto capitale e la spesa per la realizzazione dell'opera.

Per quanto concerne il contributo, nella nuova contabilità armonizzata "l'accertamento costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo a una riscossione da realizzare e si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza" (art. 36 del D.Lgs. n. 118/2011 e allegato n. 1 D.P.C.M. 28 dicembre 2011 - Sperimentazione).

L'allegato 2 - Principio applicato della contabilità finanziaria "potenziata" - del D.P.C.M. 28 dicembre 2011, punto 3.6, lett. c), distingue due fattispecie: i trasferimenti erogati da p.a. che adottano la nuova contabilità armonizzata (situazione a regime) e i trasferimenti da p.a. che non la adottano (situazione prevalente attuale). Come già indicato nelle premesse, il presente caso della rubrica fa riferimento esclusivamente ai trasferimenti erogati da p.a. che non adottano la nuova contabilità armonizzata, allo scopo di agevolare la prima applicazione della riforma.

Il succitato punto 3.6, lett. c), dispone "Nel caso di trasferimenti erogati "a rendicontazione" da soggetti che non adottano il medesimo principio della competenza finanziaria potenziata, l'ente beneficiario accerta l'entrata a seguito della formale deliberazione, da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore per la realizzazione di una determinata spesa. L'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del cronoprogramma), in quanto **il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità) sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è resa**".

Questa metodologia, che sta alla base della nuova contabilità armonizzata, è destinata a produrre differenze notevoli rispetto al regime contabile precedente; **il caso specifico oggetto della presente rubrica evidenzia (voluntamente) due tempistiche diverse nei processi di erogazione delle spese (più veloce) e di acquisizione delle entrate (più lento). Ciò impone nuove e inusuali problematiche di copertura finanziaria nella fare di start up dell'opera**, come sarà evidenziato dagli esempi numerici seguenti.

Per quanto riguarda le modalità di rilevazione delle spese in conto capitale l'Allegato n. 2 al D.P.C.M. 28 dicembre 2011, al punto 5 "Impegno di spesa e regole di copertura finanziaria della spesa", dispone: "5.3 Le spese di investimento sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o della convenzione, sulla base del relativo **cronoprogramma**. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione della spesa agli esercizi è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziato, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa. Pertanto, anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa".

Rilevazioni in contabilità finanziaria ex D.Lgs. n. 118/2011

Nella nuova contabilità armonizzata le rilevazioni contabili seguono il principio della contabilità finanziaria "potenziata" di cui all'art. 36 del D.Lgs. n. 118/2011 e al D.P.C.M. 28 dicembre 2011.

Nella redazione del bilancio preventivo di competenza, occorre pertanto allocare gli **stanziamenti di spesa** necessari alla realizzazione della manutenzione straordinaria stradale, nella misura pari a quanto previsto dal cronoprogramma del presente caso, ovvero, **€ 50 nell'anno 1 e € 50 nell'anno 2**.

Nell'anno 2 (solo dopo aver effettuato le spese) risulta possibile redigere e inviare la rendicontazione delle spese sostenute alla regione per poter chiedere l'erogazione del contributo di € 100; quindi, **solo nell'anno 2 sorge il "diritto di riscuotere il contributo (esigibilità)" di € 100** (allegato 2 - Principio applicato della contabilità finanziaria "potenziata" - del D.P.C.M. 28 dicembre 2011, punto 3.6, lett. c).

Pertanto, nella nuova contabilità armonizzata si presenta la necessità di autofinanziare la spesa di € 50 dell'anno 1, con una diversa copertura finanziaria; l'esatto contrario accadrà nell'anno 2, nel quale l'eccedenza di entrata di € 50, potrà essere destinata a finanziare altre spese.

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

Entrate		Spese	
Previsione di altre risorse proprie per dare copertura finanziaria alla spesa.....	50	Previsione della spesa per manutenzione straordinaria stradale Titolo II, spese in conto capitale.	50

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 2

Entrate		Spese	
Previsione del contributo regionale in conto capitale	100	Previsione della spesa per manutenzione straordinaria stradale Titolo II, spese in conto capitale	50
		Possibilità di finanziare altre spese....	50

Per quanto concerne invece il **bilancio preventivo di cassa**, la riscossione del contributo è prevista nell'esercizio n. 2 e i pagamenti delle spese di manutenzione straordinaria stradale sono previsti negli stessi anni delle previsioni di competenza.

Le rilevazioni contabili nella contabilità finanziaria armonizzata possono essere così sintetizzate:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 1

Entrate		Spese	
Accertamento di altre risorse proprie per dare copertura finanziaria alla spesa.....	50	Impegno di spesa per le manutenzioni straordinarie effettuate	50

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 2

Entrate		Spese	
Previsione del contributo regionale in conto capitale ...	100	Impegno di spesa per le manutenzioni straordinarie effettuate	50
		Possibilità di impegnare altre spese...	50

Pertanto, le **differenze tra le rilevazioni contabili** nell'ordinamento attuale e nella nuova contabilità armonizzata sono anche in questo caso notevoli e sostanziali e riguardano:

- le modalità di allocazione in bilancio delle entrate e delle spese che seguono il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, evidenziando, nel caso specifico diverse velocità nei processi di erogazione delle spese e di acquisizione delle relative entrate;
- la codifica di bilancio.

Rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale ex D.Lgs. n. 118/2011

Secondo l'art. 2 del D.Lgs. n. 118/2011, alla contabilità finanziaria si affianca, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Il successivo art. 4, dispone l'adozione di un unico piano dei conti integrato allo scopo di favorire l'integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale (4).

Per quanto concerne il caso in esame le connessioni tra contabilità finanziaria e contabilità economico patrimoniale sono specificate dall'allegato 3 - principio della contabilità economico-patrimoniale del D.P.C.M. 28 dicembre 2011.

Le rilevazioni (in partita doppia) e le sintesi economica e patrimoniale di esercizio sono le seguenti.

Anno n. 1:

- al momento della liquidazione del primo stato di avanzamento lavori (SAL),

Data: anno n. 1					
Conto in dare:		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
Immobilizzazioni in corso (S.P. attivo, B III 3)	a	2.4.2.01.01.001	Debiti verso fornitori	50	50
			(S.P. passivo, D2)		

(4) Vedasi il punto 3 e il punto 5 del Principio della contabilità economico-patrimoniale (Allegato 3 al D.P.C.M. date 28 dicembre 2011 Sperimentazione).

- al pagamento della/e fattura/e del fornitore,

Data: anno n. 1					
Conto in dare:		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)		50	50

Il conto economico non rileva nulla.

STATO PATRIMONIALE - Anno n. 1

Attività		Passività
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a) ...	-50	
Immobilizzazioni in corso (S.P. attivo, B III 3)	+50	

Anno n. 2:

- al momento della liquidazione dello stato finale dell'opera,

Data: anno n. 2					
Conto in dare:		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
Immobilizzazioni in corso (S.P. attivo, B III 3)	a	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)		50	50

- al pagamento della/e fattura/e del fornitore,

Data: anno n. 2					
Conto in dare:		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)		50	50

- al momento di presentazione della rendicontazione delle spese sostenute alla regione,

Data: anno n. 2					
Conto in dare:		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
crediti di breve periodo vs altre Amministrazioni pubbliche (SP attivo BIV2a)	a	Contributi agli investimenti da Amministrazione pubbliche (SP passivo EII1)		100	100

- al momento della riscossione del contributo regionale,

Data: esercizio n. 2					
Conto in dare:		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo)	a	crediti di breve periodo vs altre Amministrazioni pubbliche (SP attivo BIV2a)		100	100

Il conto economico non rileva nulla.

STATO PATRIMONIALE - Anno n. 2

Attività		Passività	
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a) ...	-50	Contributi agli investimenti da Amministrazioni pubbliche (SP passivo EII1)	100
Immobilizzazioni in corso (S.P. attivo, B III 3) ...	+100		
	+50		

Lo stato patrimoniale rileva, altresì, all'entrata in funzione dell'opera (che si presume nell'esercizio successivo) lo storno dalle immobilizzazioni in corso alla rispettiva voce B "Immobilizzazioni" per €100. Contemporaneamente, il conto economico rileva la quota di ammortamento della manutenzione straordinaria e il corrispondente fondo di ammortamento (tali aspetti saranno approfonditi in un nuovo caso della presente rubrica).

A riguardo, il principio della contabilità economico-patrimoniale, allegato 3 al D.P.C.M. 28 dicembre 2011, dispone "2. Principio della competenza economica Per i proventi/trasferimenti in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, l'imputazione, per un importo proporzionale all'onere finanziato, avviene negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento). Se, per esempio, il trasferimento è finalizzato alla copertura del 100% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio, per tutta la vita utile del cespite, un provento di importo pari al 100% della quota di ammortamento; parimenti, se il trasferimento è finalizzato alla copertura del 50% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento".

In ultima analisi, i risultati della contabilità economico-patrimoniale non divergono sostanzialmente tra la contabilità attuale e quella armonizzata; cambiano, invece, le modalità di rilevazione e la codifica delle voci e dei conti.

C) Considerazioni finali

Nel caso in esame le rilevazioni della contabilità finanziaria attuale e quelle della contabilità armonizzata di cui al D.Lgs. n. 118/2011 evidenziano notevoli differenze:

- **nella contabilità finanziaria attuale** (tranne per quanto concerne il pagamento del primo stato di avanzamento lavori) si rilevano entrambe le operazioni nella c.d. "gestione residui"; ovvero, sia il contributo in conto capitale, sia la realizzazione della manutenzione straordinaria; inoltre, l'opera risulta interamente finanziata dal contributo regionale;

- **diversamente, nella nuova contabilità armonizzata** ex D.Lgs. n. 118/2011 l'imputazione degli impegni e degli accertamenti segue i tempi in cui si concretizzano crediti e debiti e, quindi, l'operazione viene rilevata in più anni fin dalla fase della programmazione sul bilancio di previsione. La diversa velocità dei processi di acquisizione delle entrate (completamente nell'anno 2 per € 100) e di erogazione delle spese (negli anni 2 e 3, per € 50 ciascuno), impone un **approccio particolare per quanto concerne le modalità di copertura finanziaria dell'opera.**

Nel primo anno (anno 1) occorre ricercare altre risorse al fine di finanziare il primo SAL (di € 50) in quanto il contributo non può essere accertato nel medesimo anno, ma solamente nell'anno successivo. Alla fine, si rileva di conseguenza una eccedenza di entrate (di € 50) che può essere destinata al finanziamento di altre spese.

Questa particolarità può generare notevoli problematiche nei confronti degli enti che non hanno disponibilità proprie per garantire la copertura finanziaria delle prime spese di opere pubbliche, anche se, paradossalmente, esse risultano interamente finanziate con contributi da altre p.a. che però possono essere accertati solo in un momento successivo, ovvero "a rendicontazione avvenuta";

- diverse sono le codifiche di bilancio: ex D.P.R. n. 194/1996 per la contabilità tradizionale e ex D.P.C.M. 28 dicembre 2011 per la nuova contabilità armonizzata.

La **contabilità economica** tradizionale e quella armonizzata di cui al D.Lgs. n. 118/2011 non comportano risultati finali differenti (il reddito/perdita di esercizio non cambia), pur evidenziando diverse modalità di rilevazione e soprattutto allocazione delle singole voci. La contabilità economica di cui al D.Lgs. n. 118/2011 evidenzia comunque rilevazioni più in linea con le corrispettive rilevazioni finanziarie (5).

(5) Per ulteriori approfondimenti in tema di connessioni tra contabilità finanziaria e contabilità economica si rinvia a M. Bellesia, www.bellesiamauro.it Manuale di contabilità e dei Principi contabili per gli enti locali, CEL Editrice, 2011.